

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DAS FUNDAÇÕES DE APOIO À UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA: UMA ANÁLISE PRE-LIMINAR

FINANCIAL STATEMENTS OF THE FOUNDATIONS THAT SUPPORT THE FEDERAL
UNIVERSITY OF SANTA CATARINA: A PRELIMINARY ANALYSIS

Douglas da **SILVEIRA**

Mestrando em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina
douglas_da_silveira@yahoo.com.br

José Alonso **BORBA**

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP – Universidade de São Paulo
Universidade Federal de Santa Catarina
jalonso@cse.ufsc.br

Resumo

A necessidade de desenvolvimento social é uma das principais problemáticas enfrentadas pela sociedade atual, em função das dificuldades do Estado em suprir as necessidades básicas da coletividade. As organizações oriundas da iniciativa da sociedade civil, para organizar-se em pró de objetivos sociais, inserem-se no Terceiro Setor, caracterizado pela iniciativa privada, mas com finalidade pública. A transparência administrativa dessas organizações tem sido fundamental para a captação de recursos e para a obtenção do apoio da sociedade. Nesse contexto incluem-se as demonstrações contábeis, complementadas pelas Notas Explicativas, que seguem determinadas normas e práticas adotadas no Brasil para esse setor. O objetivo deste trabalho é avaliar se as Notas Explicativas divulgadas pelas Fundações de apoio à Universidade Federal de Santa Catarina estão em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade. O resultado da avaliação é um indicativo de que é necessária a profissionalização do Terceiro Setor em termos de evidenciação contábil.

Palavras-chave: Terceiro Setor – Fundações de Apoio – Notas Explicativas – Evidenciação Contábil.

Abstract

The need of social development is one of the main problems faced by society nowadays, due to the Government's difficulties in supplying the basic needs of the collectivity. The organizations deriving from the civil society's initiative to focus on social objectives are part of the Third Sector, which is characterized by private initiative, but with public goals. Obtaining external funds and having the support of society are some things that depend, fundamentally, on the managerial transparency of these organizations. The Annual Reports and their Explanatory Notes are inserted in this context. They must follow certain rules and practices adopted in Brazil for the sector. This work aims at investigating if the Explanatory Notes released by the foundations that support the Federal University of Santa Catarina are in compliance with the Brazilian Accounting Norms. Its result indicates the need for a professional improvement of the Third Sector, especially in terms of accounting disclosure.

Key-words: Third Sector – Support Foundations – Explanatory Notes – Accounting Disclosure.

Introdução

A perspectiva da obrigação do Estado diante dos anseios básicos da sociedade é sanada pela realização de benefícios que o serviço público oferece diretamente aos cidadãos mas as dificuldades burocráticas, políticas e financeiras, muitas vezes, caracterizam-se como fortes obstáculos à evolução da atuação do Estado.

O objetivo da atividade estatal é, freqüentemente, norteado por diversos interesses políticos regionalizados que, principalmente no Brasil, por sua enorme extensão territorial, trazem dificuldade ao encontro de um consenso sobre a melhor aplicação dos recursos.

Diante desses obstáculos, a própria sociedade passou a buscar outros meios de prover suas necessidades e melhorar as condições de qualidade de vida, através da organização de entidades de fins não lucrativos que executam atividades específicas, agilizando as ações sociais e complementando a atuação dos governos. Nesse contexto, situam-se as Fundações e as associações.

Apesar dos fins dessas entidades não serem lucrativos, há uma movimentação de recursos cada vez mais relevante, que deve ser acompanhada pelas autoridades competentes através da análise de seus patrimônios. Nesse sentido, a evidenciação contábil dessas entidades, como efetiva demonstração da evolução patrimonial, constitui-se em retrato dos reflexos financeiros do trabalho desenvolvido pelos gestores no sentido de alcançar o objetivo social que é finalidade dessas entidades.

Considerando esse contexto, as Fundações de Apoio da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) buscam evidenciar da forma mais abrangente suas atitudes financeiras através das demonstrações financeiras, na busca pela transparência de seus atos. Uma análise mais profunda dessas demonstrações pode ser feita com a observação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Contábeis pertinentes que tratam da evidenciação contábil na área de Fundações de Direito Privado.

O acompanhamento das Fundações privadas é feito pelo Ministério Público de cada Estado. A atividade de velamento das Fundações prevista pelo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10/01/2002, art. 66) é baseada, em última análise, na inspeção de regularidade das contas de tais entidades. O acompanhamento dá-se atualmente pelo assessoramento e apreciação da finalidade dessas entidades, realizado, sobretudo, através da análise de suas prestações de contas.

As Fundações são aptas à obtenção de certos títulos especiais, tais como Declarações de Utilidade Pública Municipal, Estadual ou Federal, emitidos respectivamente pelo Município, pelo Estado e pelo Governo Federal, e que são pré-requisitos, dentre outros, para a obtenção de determinadas isenções de impostos. Outro título importante é o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social emitido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, com o qual as entidades podem requerer, desde que detentoras de outros requisitos fixados por lei, a isenção da cota patronal do encargo pago ao Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS). Em função disso, a prestação de contas também poderá ser feita a órgãos concedentes desses títulos ou mesmo a provedores de recursos financeiros, conforme sua solicitação.

Na análise das demonstrações contábeis, as Notas Explicativas são estudadas minuciosamente com o intuito de complementar o entendimento das demonstrações. Componentes legítimos das demonstrações financeiras, as Notas Explicativas caracterizam-se como um suplemento essencial aos dados apresentados e são normatizadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Elas possibilitam a visualização dos critérios contábeis utilizados na elaboração das demonstrações financeiras, visando a tornar mais clara a informação trazida pelos números apresentados, viabilizando a transparência da entidade no sentido de evidenciar suas operações.

A perspectiva da transparência é um dos fatores críticos de sucesso de uma Fundação e pode ser, assim, relevada através das Notas Explicativas, no que tange às suas demonstrações financeiras. Nesse

sentido, surgiu a problemática da pesquisa, que é a necessidade de se conhecer a adequação das Notas Explicativas das Fundações de apoio da UFSC aos princípios e normas contábeis.

A análise da existência das Notas Explicativas básicas nas prestações de contas das Fundações de Direito Privado constitui-se, de forma simplificada, no próprio estudo da evidenciação contábil dessas entidades e do seu esforço em transmitir transparência e credibilidade aos usuários de suas demonstrações.

Os trabalhos publicados em relação ao tema Evidenciação Contábil do Terceiro Setor giram em torno de discussões teóricas sobre modelos de demonstrações e critérios contábeis, sem a realização de estudos práticos sobre a adequação das demonstrações publicadas pelo Terceiro Setor em relação ao que é preconizado pelas normas e princípios contábeis.

Na área de Fundações, sobretudo, há material muito escasso sobre o que essas entidades têm praticado em termos de evidenciação contábil. E é, nesse contexto, que a presente pesquisa tem o objetivo de apreciar a adequação das Notas Explicativas das Fundações de apoio à UFSC, evidenciando a sua importância no entendimento das demonstrações financeiras e buscando avaliar a transparência das ações dessas entidades à sociedade, de onde emana a iniciativa para a sua sobrevivência.

1 O Terceiro Setor

A expressão Terceiro Setor representa um grupo de entidades movido pela finalidade pública, de interesse coletivo, mas com recursos privados, diferenciando-se, assim, do Primeiro Setor, o Estado e suas instituições, e do Segundo Setor, o Mercado como entidades de finalidade lucrativa.

Segundo Sabo Paes (1999, p. 47):

...configuram-se como organizações do Terceiro Setor, ou ONGs - Organizações Não-Governamentais, as entidades de interesse social sem fins lucrativos, como as

associações, as sociedades e as Fundações de direito privado, com autonomia e administração própria, cujo objetivo é o atendimento de alguma necessidade social ou a defesa de direitos difusos ou emergentes.

Apesar da definição, o que se pode perceber, na literatura, é que há um consenso pouco pacífico sobre os tipos de entidades que compõem o Terceiro Setor. Alguns aspectos como a relevância social e a finalidade não lucrativa são requisitos dessas entidades que ainda estão sendo debatidos.

Uma das características que dificulta o entendimento e o estudo do Terceiro Setor como um todo é a sua escassa regulamentação. Em termos gerais, a regulamentação das entidades sem fins lucrativos ainda está em andamento, mas segue em passos firmes no sentido de tentar profissionalizar o setor e dar maior credibilidade às suas atividades. Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade (2004, p. 28) diz que:

A regulamentação do Terceiro Setor será o foco, nesse novo século, não somente pela sua representatividade quantitativa – fala-se mais de 200 mil, segundo dados da Relação Anual de Informações Sociais do Ministério do Trabalho (RAIS), mas ainda pelo seu nível de empregabilidade, que é mais de 1 milhão de empregados no Brasil.

Além de ser uma tendência, a regulamentação do setor é uma necessidade para que a transparência de seus atos possa ser cobrada das entidades que fazem parte do Terceiro Setor e, conseqüentemente, fomentar o trabalho desenvolvido na área.

A expressão Terceiro Setor é relativamente nova, conforme afirma o Centro Senac de Desenvolvimento Social – Santa Catarina (2004, p.2):

A expressão surgiu na década de 1990, para designar as organizações não-governamentais e iniciativas fora do âmbito do poder público e do setor privado, que promoviam ações para suprir a ausência do estado, a redução dos investimentos oficiais na área social, do crescimento da miséria provocada pelo desemprego e pela globalização

da economia que aumentou a concentração de renda no mundo.

Apesar de a expressão ser nova, as entidades sem fins lucrativos, que compõem o Terceiro Setor, operam há muito tempo e apresentam números significativos. Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) de 2002, já existiam cerca de 276 mil entidades sem fins lucrativos no Brasil oficialmente cadastradas, empregando 1,5 milhão de pessoas. Das entidades cadastradas, 62% foram criadas a partir do ano de 1990. A citação evidencia a relevância dessas entidades na economia brasileira. Proporcionalmente ao crescimento desse segmento, crescem também, em unidades monetárias, as isenções e imunidades de tributos, tais como: Imposto de Renda (IRPJ), Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que deixam de ser arrecadados.

O que se observa pelas informações divulgadas pelas Fundações nos meios de comunicação é que a atividade fundacional vem se desenvolvendo de uma forma tanto quanto desorganizada, incorrendo comumente em impropriedades na evidenciação de suas demonstrações contábeis. O Conselho Federal de Contabilidade (2004, P. 25) corrobora a idéia:

O termo ONG se prolifera no Brasil aplicando-se às organizações da sociedade civil, que atuam paralelamente ao Governo em busca do bem estar da coletividade, constituídas sob a forma de: associações, centros, grupos, Fundações, institutos, etc. Nesse contexto, começam a aparecer mais fortemente os fundos governamentais para apoio aos projetos sociais das ONGs. Daí surgem exigências de planejamento e controle de recursos, **temas não-familiares ao perfil dos dirigentes dessas organizações, que se caracterizam por possuírem formação concentrada na área social [grifo nosso]**. As ONGs internacionais passam a exigir, mais sistematicamente, a auditoria como instrumento de certificação da aplicação dos recursos doados.

O interesse da sociedade pelo problema configura-se na iniciativa cidadã pelo bom andamento dessas instituições que complementam a atividade governamental. A publicação das demonstrações contábeis dessas instituições, ao mesmo tempo que pode ser encarada pela sociedade como uma forma de transparência da sua administração, torna-se também a oportunidade para se observar cientificamente se tais impropriedades se refletem nas demonstrações contábeis.

De um modo especial, as Notas Explicativas apresentadas por essas entidades evidenciam termos gerais referentes ao entendimento dos dados apresentados nas demonstrações contábeis e devem oferecer a completude e a integridade necessárias à evidenciação dos dados contábeis.

1.1 As Fundações e o Ministério Público

Como foi dito anteriormente, existem duas figuras jurídicas, no Brasil, denominadas entidades sem fins lucrativos: as Associações e as Fundações. Neste estudo, será relatada a figura da Fundação de Direito Privado. Segundo Maximiliano (1941):

Denomina-se Fundação um instituto com objetivo religioso, humanitário ou cultural, oriundo de liberalidade feita por meio de ato intervivos ou causa mortis. Diverge da corporação ou sociedade; porque estas são formadas por convergências da vontade de diversas pessoas, que administram e dirigem o conjunto; ao passo que advém aquela da resolução magnânima ou piedosa de um só indivíduo, que destina vultoso patrimônio para se constituir e manter a instituição por ele almejada.

As Fundações são instituídas para finalidades sociais e seu patrimônio é constituído de bens que passam a ser de interesse social, portanto, passíveis de controle do Estado. Desse modo, a administração das Fundações, bem como a manutenção das suas atividades quanto à sua finalidade, são de interesse público.

No que se refere às Fundações de Apoio, que fazem parte deste estudo, podem ser definidas como

“instituições criadas com a finalidade de dar apoio a projetos de pesquisa, ensino e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico de interesse das instituições federais contratantes” (Lei n. 8.958, art. 1º, de 20/12/1994). A finalidade apontada na definição da lei pode ser amparada por diversas atividades de natureza educacional. Nesse sentido, Guimarães (2004, p. 13) afirma que:

No caso das Fundações de Apoio, todas as ações giram em torno da sua função primordial que é a Educação. Atividades voltadas ao implemento de pesquisas, cursos, eventos sócio – científicos, eventos esportivos, concessão de bolsas, concessão de prêmios (sic) em eventos científicos, difusão de cultura através da comunicação em rádios e TV’s educativas, entre outros, coadunam-se entre si, na promoção do objetivo maior que é a Educação e a Cultura.

As Fundações de Apoio são um tipo de Fundação privada credenciada pelo Ministério da Educação para agir como facilitador das atividades da universidade. Para isso recebem a dispensa da licitação para contratar com a entidade apoiada, que é sempre uma instituição federal de ensino superior. Essa liberdade tem gerado polêmica à medida que algumas Fundações têm buscado fomentar suas atividades executando ações omissas na lei. Ao apontar diversas irregularidades que as Fundações de apoio teriam cometido em função dessas omissões legais, a professora Maria Sylvia Zanella di Pietro afirma que:

Não há dúvida de que está havendo a privatização de espaço público e de atividade pública. Por isso é importante a definição e a delimitação do âmbito de atuação das Fundações de apoio, sob pena de correr-se o risco de a atividade privada acabar virando a regra dentro da universidade, e o ensino público, a saúde pública, acabarem virando a exceção. **Temos entidades privadas auferindo lucro às custas do patrimônio público** [grifo nosso]. Não estou preconizando o fim das Fundações, nem o fim das relações com a Fundação. O que estou defendendo é uma disciplina adequada para que elas possam agir

licitamente, sem causar dano ao patrimônio público, sem experimentarem um enriquecimento ilícito sem causa, às custas do patrimônio público. (ASSOCIAÇÃO DOS DOCENTES DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO, 2004, p. 3)

As afirmações da professora são oriundas da observação de que algumas Fundações estariam se confundindo com as próprias entidades apoiadas, ao utilizar-se de seus recursos materiais, humanos e até do próprio nome da instituição de ensino para a realização de cursos não gratuitos.

Ao explicar peculiaridades das Fundações de Apoio, Guimarães (2004, p. 8) lembra que:

Esclarecemos, ainda, que a pretensão lucrativa rechaçada, não se confunde com os benefícios indiretos alcançados pelos instituidores pela realização dos objetivos das Fundações, como é o caso de Fundações de Apoio instituídas por professores de Instituições de Ensino que, eventualmente, atuam como colaboradores da Instituição Fundacional, realizando trabalhos e atividades educacionais em favor destas, mediante remuneração.

As Fundações de Apoio, em especial, são controladas pelo Ministério da Educação, pelo Tribunal de Contas e pela Instituição de Ensino Superior que apóiam. Além disso, são controladas pelo Ministério Público, que vela por todas as Fundações privadas. Segundo Rafael (1997, p. 239):

Em qualquer parte do mundo, qualquer Fundação é velada desde o seu nascimento até sua eventual extinção, por uma Autoridade Pública. Esta velação [sic] pública encontra respaldo nas mais variadas leis de cada país, evitando-se, com isto, conquanto possível, qualquer eventual mudança estatutária na administração da entidade, mesmo depois da morte de seu instituidor. (...) No Brasil, a Autoridade Pública para velar as Fundações é sempre um representante do Ministério Público.

A atribuição do velamento das Fundações ao Ministério Público é proveniente de sua própria definição constitucional, já que se referem, as Fundações, a interesses sociais. Assim, as

Fundações Privadas prestam contas anualmente ao Ministério Público, que utiliza esse meio para acompanhar o desenvolvimento das atividades dessas entidades.

No Brasil, o Ministério Público de cada Estado da Federação tem autonomia para definir sua própria estrutura quanto ao velamento das Fundações. Em Santa Catarina, o velamento é feito pelas próprias promotorias de justiça e centralizadas pelo Centro de Apoio à Cidadania e às Fundações – CCF.

1.2 Evidenciação Contábil e as Notas Explicativas

A importância da Evidenciação Contábil é inerente à própria Contabilidade no sentido de demonstrar a situação patrimonial de uma entidade. Essa demonstração só é válida se refletir transparência dos dados reais da entidade, pressuposto ainda mais importante no caso das entidades sem fins lucrativos.

O surgimento da evidenciação contábil pode estar atrelado às próprias limitações do ser humano, conforme explicam Hendriksen e Breda (1999, p. 524): “devido às limitações de atenção e da capacidade de compreensão dos seres humanos, os dados contábeis precisam ser resumidos para terem significado e serem úteis”. Dessa forma, surgiram os relatórios, demonstrações e outras formas de evidenciação utilizadas pelas Ciências Contábeis.

Na Teoria Contábil, existem vários aspectos da evidenciação que são discutidos, mesmo sendo todos eles relacionados predominantemente com as demonstrações contábeis. Iudícibus (2004, p. 126) apresenta os seguintes:

- a) forma e apresentação das demonstrações contábeis;
- b) informação entre parênteses;
- c) notas explicativas;
- d) quadros e demonstrações suplementares;
- e) comentários do auditor e
- f) relatório da administração.

Cada item apresentado justifica uma complementaridade no entendimento das demonstrações buscando evidenciar a realidade da situação econômico-financeira da entidade. No que tange às entidades de interesse social, dentre elas as Fundações privadas, a importância desta elucidação da situação patrimonial configura-se num interesse coletivo, devido à finalidade dessas instituições.

No entendimento das demonstrações contábeis, as Notas Explicativas exercem papel fundamental no sentido de esclarecer as principais práticas contábeis realizadas e as peculiaridades dos registros. Iudícibus, Martins e Gelbcke (1995, p. 610) esclarecem que as Notas Explicativas “podem estar expressas tanto na forma descritiva como na forma de quadros analíticos, ou mesmo englobando outras demonstrações contábeis que forem necessárias ao melhor e mais completo esclarecimento das demonstrações financeiras”.

Nesse sentido, as Notas Explicativas vêm a elucidar tudo o que não pode ser dito diretamente nas demonstrações. A ausência desse suplemento às demonstrações pode gerar distorções no entendimento dos critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis.

No que tange às entidades do Terceiro Setor, a evidenciação contábil é tópico de difícil análise. A dificuldade está associada à escolha de um conjunto de sinais para promover a evidenciação contábil que foi idealizado e aperfeiçoado para atender às necessidades de outro grupo de usuários, o Segundo Setor (BETTIOL, 2005). Dessa forma, o que existe em termos de evidenciação contábil para o Terceiro Setor é originado da adaptação do que já existe para o Segundo Setor, muito embora os objetivos desse sejam diferentes dos daquele.

As Fundações de Direito Privado, integrantes do Terceiro Setor, apresentam entre suas demonstrações algumas peculiaridades que são regidas por normas específicas elaboradas pelo órgão regulador da profissão contábil.

As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC's) que regem a evidenciação contábil referente às Fundações são a NBC T 10.19 – Entidades sem

finalidades de lucros e a NBC T 10.4 – Fundações (Resolução nº 837, de 22 de fevereiro de 1999, aprovando da NBC T 10, o item 4, que trata Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, Fundações). A primeira trata de entidades em geral (sem fins lucrativos) normatizando o registro contábil e as demonstrações contábeis. A segunda trata de aspectos específicos das Fundações, normatizando também o registro contábil praticado por essas entidades e tratando de cada uma das demonstrações contábeis, desde o Balanço Patrimonial até as Notas Explicativas.

Os aspectos gerais de evidenciação trazidos por outras normas mais abrangentes também são válidos para as Fundações de Direito Privado, uma vez que sua análise contábil também está submetida aos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

2 Procedimentos Metodológicos

A pesquisa realizada tem caráter qualitativo e exploratório, uma vez que não foi constatado nenhum estudo mais aprofundado na análise de Notas Explicativas de Fundações de Direito Privado. Para Gil (1996), a pesquisa exploratória tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais evidente ou possibilitar a construção de hipóteses para análises posteriores.

O objetivo da pesquisa é evidenciar quais as Notas Explicativas são apresentadas pelas Fundações de Direito Privado e se as mínimas exigidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade são apresentadas por essas entidades. Também são apreciados alguns aspectos relacionados à qualidade das notas apresentadas.

A constatação da presença ou não das Notas Explicativas será realizada em quatro Fundações do Estado de Santa Catarina que são ligadas à UFSC. A amostra foi escolhida com base em critérios não probabilísticos. O interesse pelo estudo desse tipo de entidade surgiu em função das várias controvérsias que têm sido geradas no meio acadêmico em função da adequação de suas atividades.

As entidades escolhidas para análise constituem a

base de dados de Fundações de Direito Privado de Santa Catarina pertencente ao Ministério Público de Santa Catarina. As prestações de contas presentes nessa base de dados foram disponibilizadas por meio magnético de arquivo compatível com o Sistema de Prestação de Contas – SICAP.

As Fundações analisadas foram:

- a) Fundação de Amparo a Pesquisa e Extensão Universitária - FAPEU;
- b) Fundação de Ensino e Engenharia de Santa Catarina - FEESC;
- c) Fundação Centro de Referência em Tecnologias Inovadoras - CERTI;
- d) Fundação de Estudos e Pesquisas Sócio-Econômicas - FEPESE.

A Fundação José Arthur Boiteux também é Fundação de apoio da UFSC, mas não foi incluída neste estudo por suas prestações de contas não terem análise ainda concluída pelo Ministério Público de Santa Catarina.

Foram estudadas as Notas Explicativas e as demonstrações contábeis dos anos de 2001 a 2003 de cada Fundação. Os dados foram disponibilizados por meio magnético, através de arquivos que podem ser lidos a partir do software SICAP – Sistema de Prestação de Contas, disponível na internet no portal do Ministério Público de Santa Catarina.

A escolha das Notas Explicativas como parâmetro de análise consiste no fato de não existir nenhum padrão por parte do Ministério Público em relação à formalidade na apresentação dessas Notas Explicativas. A preocupação, a princípio, é de que as informações contábeis estejam bem evidenciadas e devidamente complementadas pelas Notas Explicativas. Assim, as Fundações têm um pouco mais de “liberdade” na elaboração de suas notas, embora devam seguir, conforme a orientação do Conselho Federal de Contabilidade, as respectivas Normas Brasileiras de Contabilidade.

A justificativa para a análise das Fundações de Apoio dá-se pela importância dessas entidades no apoio à universidade no sentido de aprimorar a sua

prestação de serviços à comunidade, através do auxílio às atividades da universidade.

Os dados utilizados na análise foram solicitados ao Ministério Público de Santa Catarina, pelo envio de ofício ao Centro de Apoio à Cidadania e às Fundações, que atendeu prontamente a solicitação.

Além das Notas Explicativas, foram examinadas, naturalmente, as próprias prestações de contas com o intuito de observar itens não evidenciados nas notas. As prestações de contas de 2004 e 2005 não puderam ser disponibilizadas porque, ou estão ainda em análise, sem o devido parecer, ou ainda não foram enviadas ao Centro de Apoio à Cidadania e às Fundações.

A análise da qualidade das Notas Explicativas foi feita por meio da verificação de três itens que não foram pontuados, mas apenas comentados:

- a) Clareza: diz respeito à forma com a qual a Nota Explicativa foi apresentada e o nível de entendimento que é capaz de proporcionar;
- b) Ortografia: refere-se à disposição ortográfica dos termos e a detecção de erros de digitação;

- c) Integridade: refere-se à correspondência do que existe na Nota Explicativa com o que pode ser constatado nas demonstrações contábeis.

A observação dos itens configura-se como limitação da pesquisa no sentido que se referem a variáveis bastante subjetivas, principalmente o item “a”. Em função disso, optou-se por incluir apenas comentários sobre esses itens na análise dos resultados, sem necessariamente atribuir pontuações, tal como foi feito com a análise da existência das Notas Explicativas.

No que se refere à análise da existência de notas obrigatórias, as Notas Explicativas das Fundações foram observadas e classificadas conforme a sua correspondência com os itens solicitados pelas respectivas Normas Brasileiras de Contabilidade. As exigências das NBC’s T 10.4 e T 10.19 e as respectivas descrições das notas que serão utilizadas na análise estão apresentadas no Quadro 1, seguidas de um acrônimo que será utilizado posteriormente para identificação das notas verificadas nas prestações de contas.

Quadro 1 - Notas Explicativas Investigadas nas prestações de contas

NBC T / Alínea	Nota Explicativa Investigada	Acrônimo
<i>NBC T - 10.19 - Entidades Sem Finalidade De Lucros</i>		
10.19.3.3 a)	Principais Práticas Contábeis	PPC
10.19.3.3 b)	Critérios Apuração Subvenções, Gratuidades, Etc.	CASGE
10.19.3.3 c)	Isenção De Inss Gozada No Período	IDIGNP
10.19.3.3 d)	Subvenções, Aplicação Das Mesmas E Responsabilidades Relacionadas	SADMERR
10.19.3.3 e)	Fundos E Responsabilidades Decorrentes	FERD
10.19.3.3 f)	Recursos Com Restrições Do Doador	RCRDD
10.19.3.3 g)	Eventos Subsequentes	ES
10.19.3.3 h)	Obrigações Longo Prazo: Taxas De Juros, Vencimentos E Garantias	OLPTDJVEG
10.19.3.3 i)	Seguros Contratados	SC
10.19.3.3 j)	Educacionais: Limite De Pessoal Da Ldbe	ELDPDL
10.19.3.3 k)	Receitas Com E Sem Gratuidades E Isenções Gozadas	RCESGEIG
<i>NBC T - 10.4 – Fundações*</i>		
10.4.9.1 a)	Principais Atividades	PA
10.4.9.1 c)	Investimentos Relevantes	IR
10.4.9.1 d)	Principais Doações E Recursos	PDER
10.4.9.1 e)	Dados Sobre Financiamentos	DSF
10.4.9.1 f)	Contingências Na Data Do Encerramento E Para O Futuro	CNDDEEPOF

* O item 10.4.9.1 b) da NBC T 10.4 não foi considerado porque é igual ao item 10.19.3.3 a) da NBC T 10.19

Foi observada em cada exercício de cada Fundação a presença ou não das Notas Explicativas mínimas obrigatórias e exigidas pelas NBC's do Quadro 1.

O texto de cada nota foi analisado com o intuito de verificar-se a sua consistência com a demonstração, assim como foi analisada também a prestação de contas com o intuito de se descobrir algum dado que precisasse de um complemento informativo em Nota Explicativa, conforme a orientação das citadas NBC's.

Com base no que é solicitado pelas NBC's T 10.4 e T 10.19, foram averiguados entre as Notas Explicativas se os itens solicitados foram

devidamente evidenciados ou não. Foram atribuídos valores aos itens evidenciados e aos não evidenciados, gerando uma escala de pontuação que buscase quantificar a adequação das notas às citadas normas.

Realizada a análise das notas, utilizou-se uma classificação conforme uma escala de pontuação para cada um dos itens do Quadro 1, com exceção da alínea "b" do item 10.4.9.1, uma vez que é igual à alínea "a" do item 10.19.3.3 apresentado no mesmo quadro. A escala utilizada foi a apresentada no Quadro 2.

Quadro 2 - Escala de pontos referente a análise das Notas Explicativas

Não apresentou, mesmo sendo necessária	-1
Não apresentou, mas não era necessária	0
Apresentou, pois era necessária	1

O primeiro nível refere-se às notas que são previstas pelas normas, mas não foram apresentadas pela Fundação. O segundo nível refere-se às notas que são previstas pela norma, mas, por não ter ocorrido qualquer operação que gerasse a necessidade da nota, não foi apresentada. O terceiro nível é o das notas que foram apresentadas porque as normas previam a sua elaboração.

3 Análise das Notas Explicativas

Antes da análise das Notas Explicativas em cada prestação de contas, é relevante que se apresente a quantidade de Notas Explicativas analisada em cada prestação de contas e se essas prestações de contas foram auditadas por auditores independentes, conforme o que pode ser observado no Quadro 3.

Quadro 3 - Peculiaridades das prestações de contas analisadas

Fundação	FAPEU				FEESC			
	01	02	03	Total	01	02	03	Total
Quantidade de Notas Explicativas	8	6	8	22	6	6	9	21
A entidade é auditada por Auditores Independentes? (S-Sim; N-Não)	S	S	S	-	S	S	S	-
Fundação	CERTI				FEPESE			
	01	02	03	Total	01	02	03	Total
Quantidade de Notas Explicativas	6	7	12	25	4	2	3	9
A entidade é auditada por Auditores Independentes? (S-Sim; N-Não)	S	S	S	-	S	S	S	-

A Fundação FAPEU foi a segunda com a maior quantidade de notas apresentadas no somatório dos três exercícios, durante os quais manteve certa regularidade. Apesar disso, seu desempenho em

termos de qualidade das Notas Explicativas apresentadas foi baixo. As notas estão dispostas em tópicos, mas que não foram numerados e ordenados conforme a apresentação dos dados nas

demonstrações contábeis. No decorrer do texto, foram detectadas algumas siglas que podem prejudicar o entendimento das informações para pessoas leigas. Também foram detectados alguns problemas relacionados à tabulação de números apresentados em somatórios. Apesar dos problemas detectados, as informações prestadas estão consistentes com o demonstrado das prestações de contas e foi percebida evolução da qualidade das Notas Explicativas entre 2001 e 2003.

A Fundação FEESC, apesar de ter um número de notas apresentadas menor que o da Fundação FAPEU, foi a segunda mais consistente em termos de aumento da quantidade de Notas Explicativas apresentadas. Entre 2001 e 2002 a Fundação manteve o mesmo número de notas, aumentando em 50% esse número entre 2002 e 2003. Em termos de qualidade das Notas Explicativas, a FEESC foi a Fundação que mais evoluiu entre 2001 e 2003. Nos dois primeiros exercícios, foram apresentados tópicos bem ordenados em relação à disposição dos dados nas demonstrações contábeis. No entanto, não eram numerados, o que dificultava a conferência dos dados com as demonstrações. Em 2003 os tópicos passaram a ser numerados e as informações prestadas passaram a ser mais completas e claras. Em todos os exercícios analisados, as Notas Explicativas prestadas estiveram consistentes com as demonstrações contábeis.

Comparando-se a evolução de cada entidade quanto ao número de Notas Explicativas apresentadas, pode-se dizer que a Fundação CERTI foi a que apresentou a maior evolução, uma vez que foi a única entre as quatro Fundações analisadas que aumentou o número de notas apresentadas nos exercícios de 2002 e 2003, chegando à maior quantidade de notas em um exercício no ano de 2003, com um total de 12 (doze) notas. Quanto à disposição das Notas Explicativas, foi a Fundação com a melhor apresentação: os tópicos foram numerados e devidamente ordenados conforme a seqüência de apresentação dos itens nas demonstrações contábeis. Foram detectados alguns poucos erros de digitação e de tabulação de números apresentados em somatórios, mas isso não

impede a observação de que foi a Fundação que prestou as melhores Notas Explicativas em termos de qualidade de apresentação e de integridade com as demonstrações contábeis.

Da análise do Quadro 3, pode-se observar uma correspondência entre a pouca quantidade de Notas Explicativas apresentadas pela Fundação FEPESE e o fato de a entidade não ser auditada por auditores independentes. A Fundação apresentou menos da metade do número de notas apresentadas pelas outras Fundações e a análise de sua evolução em quantidade de notas parece ser irrelevante. Sobre a qualidade das notas analisadas, foi percebido que, apesar de os tópicos estarem numerados, não apresentam nenhuma ordem relacionada à disposição das informações nas demonstrações contábeis, prejudicando o entendimento. Também foram detectados alguns erros de digitação, apesar do reduzido número de informações disponibilizado. Apesar disso, todos os dados analisados estavam consistentes com a informação prestada nas demonstrações contábeis.

Apesar das observações realizadas sobre o número de Notas Explicativas, deve-se esclarecer que essa análise é limitada, já que um número superior de Notas Explicativas não significa que a Fundação apresentou todas as notas devidas, ou que essas notas são apropriadas.

Com relação à análise da existência das Notas Explicativas obrigatórias, tem-se o resultado da análise no Quadro 4. Observa-se que a somatória geral das prestações de contas das quatro Fundações resulta em -18 (dezoito negativo), o que demonstra a deficiência das Fundações no sentido de apresentar as Notas Explicativas exigidas pelas NBC's T 10.19 e 10.4. O nível ideal de apresentação das notas seria a existência de todas as Notas Explicativas obrigatórias que coubesse à Fundação.

Novamente, a Fundação CERTI destaca-se em relação às outras, embora não tenha apresentado Notas Explicativas em relação a alguns itens importantes relacionados à liquidez financeira da entidade como: "obrigações de longo prazo" (OLPTDJVEG), item que não foi adequadamente

evidenciado por nenhuma das quatro prestações de contas que deveriam fazê-lo; e “contingências” (CNDDEEPOF), item evidenciado por apenas uma Fundação e que deixou de apresentá-lo na prestação de contas de 2003.

A Fundação com pior desempenho em relação à pontuação sugerida foi novamente a FEPESE, que só apresentou as notas obrigatórias em alguns itens

específicos. No geral, todas as Fundações citam algumas de suas mais importantes práticas contábeis (PPC), uma vez que se preocuparam em explicar algum critério em suas notas. A deficiência unânime ficou por conta de dois itens: “receitas com e sem gratuidades e isenções gozadas” (RCESGEIG) e “subvenções, aplicação das mesmas e responsabilidades relacionadas” (SADMERR).

Quadro 4 - Análise das Notas Explicativas das Fundações FAPEU, FEESC, CERTI e FEPESE

Nota	Ano	FAPEU			FEESC			CERTI			FEPESE			TOTAL
		01	02	03	01	02	03	01	02	03	01	02	03	
PPC		1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
CASGE		0	0	0	-1	-1	-1	0	0	0	-1	-1	0	-5
IDIGNP		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
SADMERR		-1	-1	-1	-1	-1	1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-12
FERD		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
RCRDD		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ES		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
OLPTDJVEG		0	0	0	0	0	0	-1	-1	-1	0	0	-1	-4
SC		-1	-1	-1	0	0	0	0	1	1	-1	-1	-1	-4
ELDPDL		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
RCESGEIG		-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-12
PA		-1	-1	-1	1	1	1	1	1	1	1	-1	-1	2
IR		1	1	1	1	1	-1	-1	-1	1	0	0	0	3
PDER		1	1	1	-1	-1	-1	1	1	1	1	0	0	4
DSF		0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	1	4
CNDDEEPOF		-1	-1	-1	1	1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-8
SOMA		-6			-4			1			-11			-20

As Fundações, por serem entidades sem fins lucrativos, gozam de imunidades e isenções específicas para cada área de atuação que nem sempre são evidenciadas em Notas Explicativas. A mesma coisa acontece com os recursos recebidos em forma de subvenções e que não são apresentados com a transparência necessária.

Considerando que todas as Fundações apresentassem suas respectivas (determinados itens não são obrigatórios quando a Fundação não tem nada a esclarecer sobre aquele item. Ex.: nenhuma Fundação gozou de isenção de INSS durante os exercícios analisados, portanto, não era obrigada a

apresentar nenhuma Nota Explicativa em relação ao gozo de isenção de INSS) Notas Explicativas obrigatórias, a somatória total do Quadro 4 seria de 100 (cem) pontos exatos. No entanto, foram apresentadas 40 (quarenta) notas – ou pontos positivos - exigidas pelas NBC’s e estavam ausentes 60 (sessenta) notas – ou pontos negativos - que eram exigidas pelas normas. Assim, a soma geral foi de -20 (vinte negativo). Esses números sugerem que as Fundações estão ainda muito aquém do patamar ideal de evidenciação contábil por meio de Notas Explicativas. Apesar disso, ressalte-se que dessa análise, se pode inferir uma limitação que é a

observação pontual apenas da existência ou não da Nota Explicativa, sem a avaliação da adequação da nota. Assim, apesar de algumas Notas Explicativas exigidas pela norma terem sido apresentadas, não se pode afirmar que essas notas estejam redigidas de forma adequada.

3 Conclusão

Mais do que a importância de se trabalhar a análise do patrimônio proporcionada pela Contabilidade, é importante evidenciar-se a necessidade de profissionalização do pessoal envolvido na administração das Fundações de Apoio. Não foram avaliadas as causas para a não apresentação das principais Notas Explicativas por parte das Fundações analisadas, mas concluiu-se que as Fundações de Apoio têm ainda muito a se desenvolver até que se trabalhe uma evidência transparente e eficiente em termos de Notas Explicativas.

Foi percebida uma leve evolução na evidência das Notas Explicativas no período analisado. Apesar disso, tanto na análise da qualidade das Notas Explicativas, quanto na quantidade de notas obrigatórias apresentadas, foram observados índices muito baixos. Em outras palavras, o pouco que foi evidenciado era ainda de pouca qualidade, prejudicando o entendimento das informações e a sua correlação com a prestação de contas.

A preocupação maior fica por conta do tipo de notas que não foram apresentadas, apesar de obrigatórias: “receitas com e sem gratuidades e isenções gozadas” e “subvenções, aplicação das mesmas e responsabilidades relacionadas”. Justamente as notas que se referem aos tipos de benefícios que essas entidades recebem para poder realizar suas atividades, já que são de interesse da coletividade. A ausência de tais notas pode desencadear um processo de descrédito da sociedade em relação a essas entidades, diminuindo inclusive a sua capacidade de captação de recursos, uma vez que prejudicam o entendimento e a análise das demonstrações financeiras das Fundações.

Por outro lado, a ausência das notas obrigatórias também reflete o descuido dos profissionais da área em relação à análise das Notas Explicativas que são divulgadas por seus clientes. Das quatro Fundações analisadas, apenas uma não era auditada por auditores independentes e, mesmo assim, o índice de apresentação das notas obrigatórias foi muito baixo.

A pesquisa pode ser aprofundada com a análise de Fundações de outras áreas de atuação ou com o estudo das causas para a ausência das Notas Explicativas exigidas pelas NBC's T 10.19 e T 10.4.

Referências

Associação dos docentes da Universidade de São Paulo. **Informativo Adusp. Seção Sindical da Andes - SN. N. 156, de 17/03/2004.** Disponível em: <http://www.adusp.org.br/noticias/Informativo/156/info156.pdf>. Acesso em: 10 de mai. 2005.

BETTIOL JÚNIOR, A. **Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor: um estudo de caso.** 2005, 116f. (Tese de Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.

BRASIL. **Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994.** Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>. Acesso em 10 de maio. 2005.

CENTRO Senac de Desenvolvimento Social – Santa Catarina. **Programa Formatos Brasil: formação de atores sociais para o desenvolvimento comunitário.** Florianópolis: SENAC, 2004.

Conselho Federal de Contabilidade. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social.** Brasília: CFC, 2003.

GIL, A. C.. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GUIMARÃES, N. A. **Fundações privadas de apoio às instituições de ensino: breves considerações**. Disponível em: <http://www.fcba.com.br/site/Funda%C3%A7%C3%B5es.pdf>. Acesso em: 10 de mai. 2005.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDÁ, M. F. **Teoria da contabilidade**. Tradução da 5ª edição americana por Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. As Fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil 2002. Estudos e pesquisas. **Informação Econômica** 4. 2. ed. Rio de Janeiro, 2004.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável também às demais sociedades**. 4. ed. Rev. e Atual. São Paulo: Atlas, 1994.

MAXIMILIANO, C. **Personalidade das Fundações**. Direito: doutrina, legislação e jurisprudência. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1941.

RAFAEL, E. J. **Fundações e direito**. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1997.

SABO PAES, J. E. **Fundações e Entidades de Interesse Social**. Brasília: Brasília Jurídica, 1999.